Etude comparative des articles 238 A et 57 du CGI :

Ces articles sont destinés à lutter contre les transferts indus de bénéfices des entreprises commerciales vers l'étranger.

En droit français il n'existe pas de définition juridique de l'évasion fiscale.
Ainsi certains auteurs considèrent que l'évasion fiscale consiste à soustraire à l'impôt tout ou partie de la matière imposable sans contrevenir formellement à la loi.

Dans certains cas, l'habilité fiscale peut être sanctionnée sur le fondement de l'abus de droit.
L'administration dans le souci d'éviter des pertes de recettes, de garantir des conditions de concurrence loyale aux contribuables s'est dotée d'un certain nombre de moyens de contrôle spécifiques des opérations litigieuses, visant à contrôler les montages internationaux.

Ces dispositifs vont permettre de déterminer si un montage est réalisé dans un but d'optimisation fiscale ou d'évasion fiscale, c'est-à-dire si l'opération présente un caractère licite ou non.

Les principaux dispositifs permettant de lutter contre le recours abusif aux pays à régime fiscal privilégié sont les articles 57, 238 A, 209 B et 155 du CGI.

I) Champ d'application

Ces 2 articles instaurent une présomption de transferts de bénéfices.

L'article 238 A du CGI a pour l'objectif de combattre certaines pratiques visant à réduire l'imposition fiscale.
Il peut s'agir d'augmentations artificielles de charges par un versement d'intérêts, de redevances, de rémunérations à raison de prestations de services. Il s'agit alors des transferts déguisés de revenus ou de bénéfices.

L'article 57 permet à l'administration de redresser les résultats déclarés par les entreprises françaises qui sont sous la dépendance ou qui ont le contrôle d'entreprises situées hors de France.
Cet article instaure une présomption de transfert de bénéfices.

A) Les personnes visées par l'article 238 A du CGI

_ débiteur français :

Le débiteur français peut aussi bien être une personne physique relevant de l'IR ou personne morale relevant de l'IS domiciliée ou établie en France. Elle suppose le pouvoir de déduire l'une des charges énumérées par l'article 238A :

- les charges financières (tels les intérêts, les arrérages)
- les redevances de cessions et de concessions de licences d'exploitation de brevets d'invention, de marques de fabrique, de procédés ou de formules de fabrication et tous les autres droits analogues.
- les rémunérations de services au sens large ; il peut s'agir de frais d'études et de recherches, d'honoraires, de commissions.

Ces charges peuvent indifféremment avoir donné lieu à un paiement ou être simplement exigibles.

_ bénéficiaire étranger :

Il peut également s'agir d'une personne physique ou morale sous réserve qu'elle soit soumise hors de France à un régime fiscal privilégié. Ce critère de domiciliation conduit le législateur à dissocier le lieu du domicile du bénéficiaire, fixé dans un pays à fiscalité normale, et le lieu de paiement situé dans un pays à fiscalité privilégiée. Au terme de la loi de finances pour 2005, caractérise désormais le régime fiscal privilégié une différence de plus de 50% entre l'impôt acquitté à l'étranger et celui dont l'entreprise ou l'entité aurait été redevable en France dans les conditions de droit commun.

L'article 238 A du CGI s'applique également aux versements effectués sur un compte tenu par un organisme financier établi dans un Etat ou territoire à fiscalité privilégié et cela quelque soit l'Etat ou le territoire dans lequel la personne au nom de laquelle est ouvert le compte crédité est domiciliée ou établie.

B) Les entreprises visées

Les entreprises visées sont celles relevant de l'IR et l'IS par application de l'article 209 B du CGI.

D'après un arrêt du Conseil d'Etat du 27 février 1991, une association peut être regardée comme une entreprise lorsqu'elle exerce une activité lucrative.

L'article 57 vise également les transferts réalisés par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen.
Il s'agit principalement :

_ des activités à prix majorés ou ventes à prix réduit :

En vertu de l'arrêt du CE du 29 janvier 1964, il s'agit de s'assurer que les achats de la filiale auprès de l'entreprise étrangère ne sont pas effectués à des prix majorés ou que les ventes au profit de l'entreprise étrangère ne sont pas réalisés à prix réduit.

L'article 57 vise également tout autre moyen pour effectuer des transferts indirects de bénéfices vers l'étranger.

_ les prêts consentis à des conditions différentes de celle du marché.
Selon l'arrêt du CE du 21 décembre 1964, il s'agit de présomption de transfert.

_ les versements excessives

_ la prise en charge de frais
Le CE le 30 mars 1987 énonce que ne constitue pas un transfert au sens de l'article 57 la prise en charge de la rémunération d'un cadre pour assurer le développement de la filiale et mener une politique commerciale.

_ la caution donnée gratuitement

_ l’abandon de créances

II) Les modalités de mise en œuvre des articles 57 et 238 A du CGI

A) L’article 238 A du CGI

Le deuxième alinéa de l’article 238 A dispose que sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l’Etat ou le territoire considéré, les personnes qui n’y sont pas imposables ou qui y sont assujetties « à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elle y avaient été domiciliées ou établies ».

Les versements des personnes domiciliées à l’étranger et soumises à un régime fiscal privilégié peuvent entraîner l’application de l’article 238 A.
Ici, le champ d’application de l’article 238 A est plus restreint que celui de l’article 57 qui vise tous les Etats.

Toutefois, la condition relative à l’établissement ou au domicile du bénéficiaire dans un pays à fiscalité privilégié est délicate à apprécier. C’est pour cette raison que lorsque l’administration invoque cet article, elle doit apporter la preuve que le bénéficiaire est bien domicilié ou établi dans un tel Etat, il en va ainsi dans l’arrêt rendu par le Ce le 21 mars 1986. Mais ce n’est pas l’Etat qui est à fiscalité privilégié, c’est le bénéficiaire qui doit être soumis à un régime fiscal général.

B) L’article 57 du CGI

L’administration lorsqu’elle entend se prévaloir de l’article 57, elle doit établir un lien de dépendance entre l’entreprise française et l’entreprise étrangère sauf lorsque les transferts s’effectue avec des entreprises établies dans des Etats dont la fiscalité est privilégiée au sens de l’article 238 A.
Il faut donc envisager 2 situations : les relations avec une entreprise établie dans un pays à un régime fiscal privilégié et celles avec une entreprise établie dans un pays dont la fiscalité n’est pas privilégiée.

_ relations avec une entreprise située dans un pays à régime fiscal privilégié :
L’administration n’est pas obligée de prouver un quelconque lien de dépendance ou de contrôle entre l’entreprise française et l’entreprise étrangère, la conséquence est que l’entreprise ne peut pas démontrer l’absence de ce lien.
Au sens de l’article 238 A, les personnes domiciliées à l’étranger ont un privilège si elles ne sont pas imposables ou sont assujetties à un impôt sur les bénéfices moins élevé que celui qu’elles auraient à supporter si elles étaient établies en France.

_ relations avec une entreprise établie dans un pays à fiscalité non privilégiée :
Les dispositions de l’article 57 du CGI s’appliquent dans les situations suivantes :

- entreprise française ayant sous sa dépendance une entreprise étrangère
- entreprise française placée, en même temps qu’une ou plusieurs entreprises étrangères, sous la commune dépendance d’un même groupe d’entreprises

III) Les règles de procédures des articles 57 et 238 A du CGI

Nous étudierons les règles de preuve de ces 2 articles.

A) L'article 57 du CGI

L'administration doit démontrer l'existence et le montant des avantages consentis, en plus du lien de dépendance.

La preuve de l'avantage consenti à l'entreprise étrangère se fait au moyen de la procédure de vérification de comptabilité, afin de déterminer le caractère anormal de l'opération contestée. Dans le cadre de cette procédure, il est possible de demander l'appréciation de la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.
Si les conditions de l'article 57 sont remplies, la véritable présomption de transfert est établie, toutefois il est possible de montrer que l'opération n'est pas un acte anormal de gestion, mais qu'au contraire elle s'instaure dans une relation commerciale réelle.

B) L'article 238 A du CGI

Cet article institue une double présomption simple à l'encontre du débiteur français.

L'article 238 A a pour effet de renverser la charge de la preuve sur le contribuable, car traditionnellement, il appartient à l'administration de démontrer l'irrégularité d'une situation. Il présume que les charges qu'il vise ne sont ni réelles, ni normales. L'administration attend du débiteur qu'il prouve la matérialité de l'opération en apportant tous les éléments de nature à établir que les engagements réciproques ont été effectivement exécutés ou que les prestations échelonnées dans le temps sont sur le point de l'être.

Le contribuable doit donc prouver l'authenticité de la convention et apporter la preuve du juste prix de la rémunération afférente, l'absence de caractère anormal ou exagéré de la dépense. Il doit à cette fin montrer toutes justifications et précisions sur l'importance réelle des avantages qu'il a retirés du contrat et prouver que les charges en contrepartie en représentant la juste rémunération compte tenu des frais normaux exposés pour obtenir des services analogues.

Ici, le régime de l'article 238 A est différent de celui de l'article 57 car pour appliquer cet article, l'administration doit apporter la preuve que des avantages particuliers ont été consentis par l'entreprise française à l'entreprise étrangère, ce n'est que lorsque l'existence de tels avantages est démontrée que la présomption de transfert de bénéfice est appelé à jouer.
L'application de l'article 238 A se révèle donc plus aisée pour l'administration, sauf qu'au préalable elle doit prouver qu'il s'agit d'un régime fiscal privilégié.

IV) Les conséquences sur le contribuable

A) Les effets de l'article 238 A du CGI

Si les conditions d'application de l'article 238 A du CGI sont réunies, les charges déduites à tort doivent être réintégrées dans l'assiette de l'impôt exigible.
Des pénalités peuvent être appliquées en cas de manquement délibéré des contribuables, de

manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit au sens de l'article 164 du LPF.

B) Les effets de l'article 57 CGI

Si l'administration établie les transferts de bénéfices, elle va rectifier les résultats imposables de l'entreprise française.
Elle dispose pour celle de deux méthodes distinctes :

- Méthode d'évaluation directe : il s'agit d'incorporer directement les bénéfices abusivement transférés hors de France aux résultats de la comptabilité de la société française. La rectification est réalisée selon les règles de droit commun, soit au vu des éléments précis rehaussés, l'évaluation par comparaison n'est admise qu'à titre subsidiaire et à défaut d'éléments précis.
- Méthode d'évaluation subsidiaire : cette méthode est applicable lorsqu'il n'y a pas d'éléments précis permettant d'opérer la rectification, il s'agit d'effectuer une comparaison avec les produits imposables des entreprises indépendantes exerçant une activité identique.

Cette rectification de résultats a pour conséquence une nouvelle imposition. Les sommes réintégrées sont considérées comme des revenus distribués.